



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.721126/2013-80  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-011.650 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2021  
**Recorrente** GAMBATTO VEÍCULOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

COMERCIANTE VAREJISTA (CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS).  
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO.  
VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE "HOLD BACK".  
IMPOSSIBILIDADE.

Integram a base de cálculo da contribuição os valores recebidos a título de *hold back* por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

COMERCIANTE VAREJISTA (CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS).  
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO.  
VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE "HOLD BACK".  
IMPOSSIBILIDADE.

Integram a base de cálculo da contribuição os valores recebidos a título de *hold back* por se caracterizarem como receita operacional da pessoa jurídica e por não estarem compreendidos entre as hipóteses de exclusão da receita bruta ou de isenção previstas na legislação pertinente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Jucilêia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada), Marcelo Costa Marques D'Oliveira (Suplente Convocado) e Ari Vendramini.

## Relatório

1. Adoto, por economia processual e por descrever bem os fatos, o relatório constante do Acórdão DRJ/FLORIANÓPOLIS :

Trata-se de Autos de Infração às folhas 3 a 22, por meio dos quais foram lançados créditos tributários da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep, nos valores de R\$ 162.128,96 e R\$ 35.199,06, respectivamente, em relação a fatos geradores mensais ocorridos no período de 31/01/2009 a 31/12/2010. Foram lançados juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, incidentes sobre as contribuições apuradas.

Conforme “RELATÓRIO FISCAL” (f. 25/31), a autoridade autuante revela que a contribuinte efetua a apuração da Cofins e do PIS pelo regime da não cumulatividade. Revela que a contribuinte deixou de oferecer à tributação as receitas decorrentes da sistemática “Hold Back”.

A contribuinte esclareceu que o termo Hold Back é a denominação da sistemática utilizada pelas concessionárias, em concordância com a Associação dos Revendedores com a montadora FIAT Automóveis que, em suma, trata-se de um mecanismo que visa garantir uma margem de comercialização mínima nas vendas de veículos, mediante acréscimo de um percentual no seu custo na nota fiscal de compra. Após o devido pagamento pela concessionária à FIAT, tal valor acrescido ao custo era oportunamente devolvido, ou seja, seriam meras devoluções, na medida em que se originaram do aumento artificial e proposital do preço dos veículos.

A contribuinte teve ciência dos autos de infração em 28/11/2013 (f. 36).

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de f. 351 a 371, em 30/12/2013.

No item “I – DOS FATOS”, faz um breve resumo dos fatos.

No item “II – DO DIREITO”, “A – Os valores relativos aos hold back não podem ser tributados pelo PIS/COFINS”, alega que o retorno financeiro denominado hold back tem origem na relação existente entre montadora e concessionária, tendente a garantir uma concorrência sadia e a subsistência das revendedoras de menor porte, mediante uma margem de lucro mínima, levada a cabo através da devolução de valores pagos por estas àquela.

Transcreve texto de Hugo de Brito Machado, segundo o qual “os descontos incondicionais, concedidos em razão de eventos posteriores à compra dos produtos, que implicam, portanto, pagamento a menor do que o valor pelo qual os mesmos entraram nos estabelecimentos dos compradores (...) são verdadeiras reduções de custo. Não são receitas e assim não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep ou Cofins”.

Aduz que somente poderão ser tidos por receita os valores que representam ingresso de recursos financeiros que incrementam o patrimônio da pessoa que os auferiu, traduzindo-se, pois, em riquezas novas.

Assim, nega que os valores relativos ao hold back constituam receitas, pois não representariam acréscimo patrimonial, tratando-se de meras devoluções, recomposições do patrimônio diminuído inicialmente pelo aumento artificial o preço de venda da montadora à concessionária.

Assevera que a tributação cabível pelo PIS/Cofins nestas operações está concentrada nas montadoras, de forma monofásica, conforme disposições da

Lei n.º 10.485/2002, arts. 1º, 2º, § 2º, e 3º, § 2º. Haveria, assim, o bis e idem, pois uma parcela do preço de venda está sendo tributada em duplicidade, quando a oneração deveria incidir uma única vez e recair exclusivamente sobre a montadora.

No item “B – Na pior das hipóteses não podem incidir juros sobre a multa de ofício”, sustenta a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, por conta de motivos que não serão ora relatados por conta do que será exposto no voto.

No item “III – REQUERIMENTO”, reitera os argumentos de defesa expostos.

É o relatório.

4. Analisando as razões de defesa, a DRJ/Ribeirão Preto assim ementou a sua decisão :

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. BÔNUS *HOLD BACK*.

Os valores recebidos relativos ao chamado “*bônus hold back*” integram o total de receitas auferidas pelas concessionárias de veículos e, assim sendo, compreendem a base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. BÔNUS *HOLD BACK*.

Os valores recebidos relativos ao chamado “*bônus hold back*” integram o total de receitas auferidas pelas concessionárias de veículos e, assim sendo, compreendem a base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Inconformada, a manifestante apresentou recurso voluntário, combatendo o Acórdão DRJ/RPO, onde repisa os argumentos trazidos em Manifestação de Inconformidade.

4. Ao final, requer que seja recebido e provido o presente recurso, para reformar o v. acórdão recorrido e cancelar completamente a notificação, seja pela não submissão do *hold back* ao conceito de receita/faturamento, seja porque, na pior das hipóteses, este se enquadra na hipótese prevista no art. 1º, do Decreto n. 5.442/05 (vigente à época dos fatos geradores (2009 e 2010), que dispunha a respeito da redução das alíquotas do PIS/COFINS a zero sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa de tais contribuições). Quando menos, requer o parcial cancelamento da notificação, para que a multa moratória não seja onerada pela incidência de juros.

5. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

6. O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

7. Dois temas fundamentam a lide: a tributação do instituto do *hold back* pela Contribuição ao PIS/PASEP e pela COFINS, e a incidência da juros sobre a multa de ofício.

### **A TRIBUTAÇÃO DO INSTITUTO DO HOLD BACK**

8. Muito discutido pela doutrina o instituto do *hold back* é muito utilizado na área comercial, mormente por acordos entre as montadoras e concessionárias de veículos e também pelos supermercados e seus fornecedores.

9. A acusação fiscal, contida no Relatório Fiscal anexo aos autos de infração que formalizaram os lançamentos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, assim descrevem o instituto do *hold back* :

A Fiscalização emitiu o Termo de Intimação Fiscal - TIF no 004, cientificado pessoalmente o contribuinte em 05/11/2013, para que no prazo de 05 (cinco) dias, o GAMBATTO esclarecesse e informasse sobre as apurações quanto ao PIS e à Cofins em Dacon da conta contábil no 5130010009 - Outros Créditos - Hold Back3 (razão em anexo). (3 A conta contábil no 5130010009 - Outros Créditos - HOLD BACK foi oferecida a tributação apenas quanto ao IRPJ e a CSLL.)

Também pelo TIF no 004 buscou a Fiscalização a informação do contribuinte se existia alguma demanda judicial em face dos tributos ora em apuração pelo Fisco Federal, pelo que quanto a isto, informou que NÃO é parte em ação judicial perante a RFB.

Em 19/11/2013 por expediente do contribuinte, este buscou esclarecer o termo "Hold Back", como sistemática utilizada comumente aos concessionários, em concordância com a Associação dos Revendedores com a montadora FIAT Automóveis, que em suma, trata-se de um mecanismo que visa garantir uma margem de comercialização mínima nas vendas de veículos, que mediante acréscimo de um percentual no seu custo na Nota Fiscal de compra, após o devido pagamento pela GAMBATTO a FIAT, tal valor acrescido ao custo oportunamente era devolvido, ou seja, seriam meras devoluções na medida em que se originaram do aumento artificial e proposital do preço dos veículos.

Destacou o contribuinte que tais operações são classificadas como "Recuperação de Despesas" e, portanto, não estavam sujeitas à incidência das contribuições ao PIS e a Cofins.

O contribuinte GAMBATTO, assim, declarou entender não estar sujeito ao PIS e a Cofins tais receitas, e, por conseguinte, NÃO foram tributadas.

Quanto a verificação fiscal, conforme resposta do contribuinte, as Notas Fiscais de entrada (juntadas por amostragem), sabidamente de aquisições dos veículos perante a montadora FIAT, NADA traz de identificação quanto a esse suposto valor acrescido, que argumenta o contribuinte ser de sua propriedade e que retorna a cada três meses, tendo sido contabilizado nessa conta ora autuada, conta contábil no 5130010009 - Outros Créditos - HOLD BACK.

Do exame a DCTF (em anexo), notadamente, vê-se que o GAMBATTO esmerou-se em declarar seus tributos em conformidade com sua Dacon, SEM, contudo, reconhecer os valores **integrais** recebidos (auferidos), peio que essas receitas "HOLD BACK" NÃO foram tributadas quanto o PIS e a Cofins.

Em face do já mencionado acesso ao SPED para os anos-calendário de 2009 e 2010, a Fiscalização aplicou na autuação a regular multa de ofício de 75%.

Conforme esmiuçado, a prática dos atos infracionais se revela nas condutas do sujeito passivo de, sistematicamente, apesar de escriturar os rendimentos

dessa conta contábil "HOLD BACK", deixou de tributar, por conta e risco, a totalidade de suas receitas tributáveis.

10. A DRJ define o instituto do *hold back* da seguinte forma :

Em análise da questão posta, constata-se que os valores recebidos a título de "Hold Back" tem sim natureza de receita sujeita às contribuições PIS e Cofins. De se ver.

Por meio do sistema denominado "Hold Back", a montadora paga uma bonificação após o devido adimplemento do preço do veículo pela concessionária junto à montadora. Portanto, os valores recebidos pela contribuinte a título de "Hold Back" representam bônus de adimplência, que compõem a receita bruta proveniente da sua atividade econômica e, como tal, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O "Hold Back" deve ser contabilizado como "outras receitas operacionais" e funciona como um incentivo para que os compromissos firmados com a montadora sejam cumpridos, o que incentiva também, ainda que indiretamente, a agilização das vendas pela concessionária, para que esta possa justamente adimplir suas obrigações com a montadora.

Como se vê, não se trata de mera restituição de valores da montadora para a concessionária, mas de bonificação destinada a fomentar o desempenho das revendas e o cumprimento das obrigações das concessionárias junto à montadora. O fato de a montadora adicionar valor equivalente a este bônus no preço que cobra da concessionária não muda a natureza da bonificação, pois o seu recebimento depende do adimplemento da obrigação.

11. Já a recorrente assim entende ser a definição do instituto do *hold back* :

1. A contribuinte, ora impugnante, trata-se de concessionária de veículos da marca Fiat. Por força de *convenção* firmada com base na Lei nº 6.279/79, arts. 17 e 19, inciso **XIII**, ela está sujeita à sistemática *hold back*, a qual implica em majoração artificial do preço de venda do veículo da montadora para a concessionária, montante este posteriormente devolvido a esta última por aquela, após o pagamento do preço integral (**docs. anexos**).

2. Ou seja, trata-se de mera devolução de uma parte do valor pago pela concessionária à montadora, **diminuição de custos**, situação esta que não se enquadra no conceito de receita/faturamento, que pressupõe a existência de riqueza nova a se agregar definitivamente ao patrimônio da pessoa que a auferiu.

(...)

**A — Os valores relativos aos *hold back* não podem ser tributados pelo PIS/COFINS**

4. Como é sabido, a *concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores terrestres* é regulada pela Lei nº 6.279/79, também conhecida por Lei Ferrari.

5. Pela redação original da citada lei, art. 131, os preços de venda aos consumidores finais, praticados pelas concessionárias, eram tabelados pelas montadoras, mas desde o advento da Lei n. 8.132/902, aquelas passaram a dispor da prerrogativa de fixar livremente os valores de venda, acarretando, por consequência, o acirramento da concorrência e a natural queda da margem de lucro/comercialização.

6. De modo a evitar a concorrência predatória de grandes grupos empresariais, que por conta da sua força econômica poderiam se valer de uma redução exagerada do preço de venda, com o objetivo de asfixiar as empresas de menor porte, foi estabelecida, na esteira dos arts. 17 e 19, XIII, da Lei nº 6.729/793, a *convenção de marca hold back* (docs. anexos).

7. Por ocasião dos procedimentos fiscalizatórios a empresa prestou os seguintes esclarecimentos, colacionados às fls. 72/73 dos presentes autos:

"Em atenção à vossa solicitação no expediente acima, informamos:

I) as receitas recebidas a título de 'Hold Back', não foram informadas na DACON, pois entendemos que estes valores não se constituem fato gerador das contribuições para o Pis e COFINS, de acordo com as justificativas abaixo:

a) o termo 'Hold Back', sistemática utilizada pelos Concessionários, em concordância com a Associação dos Revendedores com a montadora Fiat Automóveis, trata-se de mecanismo que visa a garantir uma margem de comercialização mínima nas vendas de veículos. Assim, os concessionários concordam em reduzir a sua margem de comercialização para não impactar nos preços ao consumidor final, mediante o acréscimo de um percentual no seu custo de nota fiscal de compra, que após o devido pagamento pela Gambatto Veículos à Fiat, este valor lhe é devolvido posteriormente;

b) os valores que incidiram então na NF de compra dos veículos novos são, na verdade, meras devoluções na medida em que se originaram do aumento artificial e proposital do preço de venda dos veículos. O recebimento do Hold Back não é elemento novo e positivo que acresce ao patrimônio da Gambatto Veículos, mas simples reposição do seu patrimônio original que foi diminuído quando da aquisição do veículo novo. Contabilmente tais operações seriam classificadas como 'Recuperação de Despesas' e, portanto, não estão sujeitas à incidência das contribuições ao Pis e Cofins".

8. Com o devido respeito, causa espécie o procedimento da fiscalização, que houve por bem tributar tais valores. É necessário, pois, pesquisar a causa jurídica desse "ingresso" (na verdade *retorno*) financeiro, que *in casu* se origina na relação existente entre montadora e concessionárias, tendente a garantir uma concorrência sadia e a subsistência das revendedoras de menor porte, mediante uma margem de lucro mínima, levada a cabo através da devolução de valores pagos por estas àquela.

9. Como bem acentuado por Hugo de Brito Machado, "os descontos ditos condicionais, concedidos em razão de eventos posteriores à compra dos produtos, que implicam, portanto, pagamento a menor do que o valor pelo qual os mesmos entraram nos estabelecimentos dos compradores. (...) são verdadeiras reduções de custo. Não são receitas e assim não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep ou Cofins".

10. Ao contrário do que restou aduzido pela fiscalização, pouco importa que não haja menção ao *hold back* nas notas fiscais de entrada, pois a sistemática, conforme esclarecido ao tempo dos procedimentos fiscalizatórios (fls. 72/73), está prevista em convenção de marca (docs. anexos).

12. Portanto, como dito, a lide se resume na tributação ou não do instituto do *hold back*.

13. Quanto a composição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é basilar a transcrição da legislação que as instituiu.

14. Considerando que a consulente encontra-se submetida ao regime da não cumulatividade das citadas Contribuições Sociais, o conceito e composição das bases de cálculo de tais tributos, por ser o mesmo, deve ser objeto da mesma análise.

15. A Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a Contribuição ao PIS/Pasep não cumulativo e a Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a Cofins não cumulativa estão assim redigidas :

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:  
(...)

Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:  
(...)

16. Este conceito já veio da redação dada á letra “b” do Inciso I do Artigo 195 da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional n.º 20, de de1998, que assim terminou redigido:

CF/88

“Artigo 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre : (redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

II -folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, á pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

III - a receita ou o faturamento; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

IV - o lucro; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998).

17. Desta forma, compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
18. Entretanto, para tal composição da base de cálculo, a própria norma instituidora admitiu exceções, que chamou de exclusões da base de cálculo, tendo por definição que tais exclusões são valores de receita que não se incluem na base de cálculo para o cômputo do tributo.
19. Tais exclusões estão definidas no § 3º do artigo 1º dos textos legais já citados.
20. Os valores relativos ao *hold back*, por serem receita, compõem a base de cálculo das Contribuições e, por estarem elencados nas hipóteses de exclusão, não constituem redutores da base de cálculo.
21. Ainda, para deslinde da questão, deve-se verificar que a Lei nº 10.485/2002, estabeleceu a sistemática de tributação concentrada (monofásica) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quanto aos produtos ali relacionados :

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º **Ficam reduzidas a 0%** (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à **receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos** de que trata:

(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **o caput do art. 1º desta Lei**, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

22. Por essa sistemática, a fábrica (montadora) faz a venda à concessionária, pagando alíquotas majoradas sobre o valor constante da nota fiscal de venda. A concessionária, por sua vez, ao realizar a revenda destes produtos ao consumidor final, tem reduzida a zero a alíquota das contribuições incidentes sobre a receita bruta **auferida com a venda desses produtos**. A receita auferida pelas concessionárias com a venda de produtos decorre das operações de venda realizadas com os clientes que dela adquirem automóveis e autopeças, e não de receita oriunda

da fabricante (montadora), de quem, na verdade, efetua a compra destes produtos. É de seus clientes (consumidores finais) que a contribuinte auferiu receita com a venda de veículos e autopeças, receita esta submetida à alíquota zero na forma acima exposta.

23. Assim, o valor pago pelas montadoras às concessionárias, a título de *hold back*, não está sujeito ao regime concentrado, e, conseqüentemente, não está sujeito à incidência da alíquota zero, de que trata o § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.485, de 2002, haja vista não decorrer da operação de venda realizada pela concessionária, nem integrar a operação antecedente de compra realizada por esta.

24. O valor do *hold back* não compõe o preço de venda das concessionárias e não são recebidos de seus clientes, mas sim de seu fornecedor, portanto não se enquadram na hipótese descrita no texto legal.

25. Outra questão a ser definida é se o valor recebido a título de *hold back* constitui receita financeira.

26. A este respeito, a Solução de Consulta COSIT nº 366/2017, emitida pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, é clara em seus fundamentos, os quais adoto como razão de decidir :

**2. A consulta é contextualizada nos seguintes termos:**

“...as operações de aquisição de veículos e autopeças entre a requerente e a fábrica sujeitam-se ao regime monofásico de incidência das Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por força da Lei n. 10.485/02.

...Tal regime, como é cediço, enseja a centralização da tributação em uma única etapa, fixando uma alíquota majorada nas receitas do fabricante e aplicando alíquota zero ao faturamento de atacadistas e varejistas na venda de tais produtos.

Em tal conjuntura, portanto, tratando-se de faturamento derivado de operações envolvendo veículos e autopeças sujeitas ao regime estipulado pela Lei n. 10.485/02, não se confere à concessionária requerente qualquer encargo a título de PIS e COFINS, eis que as obrigações relativas à satisfação destas exações reputam-se integralmente adimplidas já na fase inicial da cadeia de fornecimento, ou seja, na saída dos produtos da fábrica.

No entanto, no bojo da relação de parceria desenvolvida entre fábrica e concessionária, acontecem, vinculadamente à compra de veículos e autopeças, operações derivadas de ajustes comerciais firmados pelas empresas, que, em uma primeira análise, geram dúvidas quanto à classificação para fins de incidência de PIS e COFINS.

...dentro das práticas comerciais desenvolvidas entre a montadora e a requerente, existe ajuste relativo a bônus decorrentes da aquisição de veículos e autopeças da fábrica... ...sendo convencionados na proporção Tais bônus, conveniente esclarecer, são concedidos indistintamente às compras de veículos e de autopeças realizadas pela requerente junto à montadora concedente, não se vinculando a qualquer tipo de meta ou de desempenho.

O procedimento de concessão de tal bônus acontece após a completa perfectibilização do negócio, ou seja, depois de consumado o pagamento do preço, a montadora restitui à concessionária quantia correspondente ao percentual do desconto pactuado.

Ou seja, o pseudo-bônus equivale a um verdadeiro desconto nos valores alcançados pela concessionária em favor da montadora, integrando a [ou

quicá, representando consequência direta da] operação antecedente de compra.

Diante destas peculiaridades, a ora requerente tende a entender que o recebimento de valores a tal título não pode ser interpretado como recita passível de tributação de PIS e COFINS. Isso porque, enquanto apêndice/acessório da operação antecedente, são objeto de incidência das exações tributárias na sua origem, por força da aplicação da sistemática monofásica.

Nesse sentido, é de se reforçar que o valor do bônus restituído à requerente, exatamente pelo fato de ser creditado após a perfectibilização da compra de veículos e das autopeças para a formação de estoque, sofre a incidência dos tributos em questão na primeira fase da cadeia de fornecimento, eis que, àquela altura, ainda é parte integrante da receita objeto da exação, não podendo, portanto, ser submetido à nova incidência de PIS e COFINS, seja a que título for.

A prevalecer este entendimento, o valor recebido pela concessionária a título de bônus não se sujeita à incidência de PIS e COFINS na forma tradicional, porque, enquanto parte integrante da operação antecedente, já tributada segundo a sistemática da monofasia.

Apesar de esta ser a posição de entendimento da consultante, há respeitáveis opiniões no sentido de que o bônus em questão configuraria receita financeira.

Perceba-se, a este respeito, que os partidários desta segunda posição entendem que o aludido bônus decorre de um investimento realizado pela concessionária na aquisição de bens para composição de estoque.

Conseqüentemente, por se tratar de uma receita atrelada a um investimento de capital, configuraria receita financeira...”.

3. Ao final, a Consultante apresenta os questionamentos a seguir:

1º) em face do que dispõe o artigo 1º da Lei nº 10.485/02, o bônus pago pela montadora em favor da consultante – que tem como fato gerador a aquisição de veículos e autopeças – deve ser classificado como parte integrante da operação antecedente, sujeita ao regime monofásico, e excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pela concessionária?

ou

2º) em face do que dispõe o art. 1º, §2º, da Lei nº 10.833/03 c/c art. 1º do Decreto 8.426/15, o bônus pago pela montadora em favor da consultante – que tem como fato gerador a aquisição de veículos e autopeças – deve ser classificado como receita financeira e, como tal, incluído na base das contribuições PIS e COFINS devidas pela concessionária?

#### **Fundamentos**

6. Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do artigo 1º de cada uma dessas leis.

(...)

7. Assim, a legislação de regência estabelece detalhadamente quais receitas podem ser excluídas das bases de cálculo das referidas contribuições, e, assim sendo, todas as receitas que não se encontram expressamente excluídas pela legislação devem sofrer tributação.

(...)

14. Por último, a consultante questiona se, caso não possa ser enquadrado na sistemática concentrada, tal “bônus” deveria ser classificado como receita financeira, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

15. A teor do que dispõe o art. 373 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), consideram-se receitas financeiras os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.

16. Ademais, a partir de 01/01/1999, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (e também da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), como receitas financeiras, quando ativas, de acordo com o disposto nos art. 9º e 17, inciso II da Lei n.º 9.718, de 1998.

17. Portanto, nota-se que o único conceito que pode despertar dúvidas acerca da possibilidade de enquadramento da mencionada “bonificação” como receita financeira, é o conceito de **desconto obtido**.

18. Os descontos obtidos podem ser classificados em duas espécies: os descontos incondicionais (ou comerciais) e os descontos condicionais (ou financeiros). Acerca do tema, a RFB publicou a Solução de Consulta Cosit n.º 34, de 21 de novembro de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ - CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita. Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.981, de 1995, art. 31; Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF n.º 51, de 1978, item 4.2.

19. Destarte, verifica-se que o desconto concedido incondicionalmente representa uma redução do preço concedida no ato da venda, devendo sempre constar da nota fiscal de venda. Já o desconto condicional é aquele que depende de evento posterior à emissão da nota fiscal.

20. No tocante à natureza das bonificações, cumpre registrar que a Administração Tributária Federal já exarou seu entendimento, o que fez através do Parecer CST/SIPR n.º 1.386/1982, do qual se extrai:

*Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF n.º 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80. (grifou-se)*

21. Como se vê, a bonificação, desde que vinculada a uma operação de venda e registrada na respectiva nota fiscal, corresponde a um desconto incondicional fornecido pelo vendedor ao comprador. No entanto, não é essa a situação dos bônus pagos pelas fabricantes às concessionárias, na situação ora sob análise.

22. Conforme reconhece a consulente “o procedimento de concessão de tal bônus acontece após a completa perfectibilização do negócio, ou seja, depois de consumado o pagamento do preço, a montadora restitui à concessionária quantia correspondente ao desconto pactuado”. Assim, os valores são recebidos posteriormente à operação de compra, e sem registro na nota fiscal de venda da fabricante para a concessionária, não se tratando, portanto, de bonificação, nem tampouco de desconto concedido incondicionalmente.

23. Ainda nos termos da petição inicial apresentada, “tais bônus (...) são concedidos indistintamente às compras de veículos e de peças realizadas pela requerente junto à montadora concedente, não se vinculando a qualquer tipo de meta estratégica ou de desempenho (...) Ocorre que o bônus em questão consiste em sistema de estímulo a abastecimento do estoque das concessionárias, por meio do qual a montadora incentiva à sua rede de representantes a adquirir autopeças da fábrica, independentemente das vendas realizadas. Ou seja, há um verdadeiro incentivo à realização de operações de compra por parte da rede de concessionários sem que, em contrapartida, seja incentivada sua atividade-fim (venda de mercadorias)”.

**Dessa forma, pode-se concluir que o bônus em apreço também não pode configurar um desconto condicional, tendo em vista que a sua concessão independe de qualquer evento posterior à venda, constituindo um mero incentivo concedido pela montadora às atividades das concessionárias.**

**24. Do exposto, resta evidente que o bônus aqui discutido não possui natureza de receita financeira.**

27. Por fim, a mesma Solução de Consulta define a natureza jurídica do instituto do *hold back* :

25. Tais “bônus” são, na verdade, como afirma a própria consulente, valores pagos como forma de incentivo à realização de operações de compras, estimulando o abastecimento do estoque das beneficiárias, caracterizando, portanto, uma verdadeira subvenção corrente efetuada pela montadora como forma de auxiliar no desenvolvimento das atividades de sua rede de concessionárias.

26. Nesse contexto, merece destaque o Parecer CST n.º 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, que traz importantes esclarecimentos acerca do conceito de subvenções:

2.2 - A expressão “subvenções correntes para custeio ou operação” inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões semelhantes, tais como: Despesas Correntes, Despesas de Custeio, Transferências Correntes e, até mesmo, Subvenções. Essa semelhança, é, talvez, a principal responsável pela dificuldade de interpretação do dispositivo legal. Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei n.º 4.320/64 as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei n.º 4.506/64 utilizou SUBVENÇÃO em caráter amplo e genérico ao identificar suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado, e, até mesmo, as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei n.º 4.320/64 que só seriam aplicáveis às pessoas

jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei nº 4.506/64

utilizou, do Direito Financeiro, somente os seus títulos.

(...)

2.5 (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.

SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance a suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas Subvenções. O Custeio representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

(...)

28. Como visto, as subvenções correntes para custeio ou operação são as transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, no seu conjunto de despesas. Tais recursos não possuem destinação específica, nem exigem qualquer contrapartida da pessoa jurídica subvencionada, tendo natureza de receitas e sendo, em regra, tributáveis.

**Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:**

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas

jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

29. Assim, os valores recebidos pela consulente a título de “*bônus decorrentes da aquisição de veículos e autopeças da fábrica*” concedidos “*após a completa perfectibilização do negócio*” caracterizam verdadeiras subvenções correntes para custeio, e representam, efetivamente, receitas próprias das concessionárias, devendo, como tais, submeter-se à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base nas alíquotas estabelecidas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

28. Assim a Solução de Consulta foi ementada :

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA.

Os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

As receitas das concessionárias de veículos decorrentes do recebimento do mencionado bônus, para fins de apuração da Cofins:

- a) não constituem receitas financeiras;
- b) não estão submetidas ao regime concentrado de cobrança da contribuição, previsto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, tendo em vista não decorrerem da operação de venda de veículos pela concessionária, nem integrarem a operação antecedente de compra de veículos realizada por esta; e
- c) estão sujeitas ao regime de apuração (cumulativa ou não cumulativa) a que está sujeita a pessoa jurídica beneficiária.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.485, de 2002, art. 1o, e art. 3o, § 2o, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1o; Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), art. 373; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

29. Ainda, no sentido de que os valores pagos a título de *hold back* são receitas tributáveis pela Contribuição ao PIS/PASEP e pela COFINS, por integrarem o total das receitas auferidas pelas concessionárias e não estarem inseridas nas hipóteses legais de exclusão da sua base de cálculo, citamos os Acórdãos da CSRF n.ºs 9303-004608, 9303-003810, 9303-003515, 9303-003486 e 9303-007848 e ainda o Acórdão nº 3301-003438, desta 1ª Turma Ordinária da 3ª CA/ 3ª SEJUL, de relatoria da I. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

30. Por derradeiro, citamos as seguintes decisões judiciais que corroboram o mesmo entendimento ;

STJ - REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÃO RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS PELA AQUISIÇÃO E DESEMPENHO NA VENDA DE AUTOMÓVEIS. LEI N. 10.485/02. BENEFÍCIO FISCAL.

INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

ART. 150, § 6º, DA CF/88. ART. 111, I, DO CTN. CLÁUSULAS CONTRATUAIS. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. Não viola o art. 535, inciso II, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando a Corte de origem obrigada a emitir juízo de valor exposto a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. A sistemática de incidência monofásica das contribuições para o PIS e da COFINS no início da cadeia produtiva, prevendo alíquota zero nas operações posteriores (arts. 2º, § 2º, II, e 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.485/02), não alcança as bonificações recebidas dos fabricantes e importadores de veículos em razão da aquisição e consequente desempenho da concessionária na implementação de estratégias promocionais e venda dos automóveis.

3. A concessão de benefício fiscal é função atribuída pela Constituição Federal ao legislador, que deve editar lei específica, nos termos do art. 150, § 6º. Razão que confere suporte ao art. 111 do CTN, dispositivo que proíbe interpretação extensiva em matéria de exoneração fiscal.

4. A pretensão da recorrente, fundada na alegação de que as cláusulas do contrato firmado com a fabricante não comprovam que o valor da bonificação é calculado sobre o valor líquido da nota fiscal de venda dos veículos, esbarra nos óbices contidos nas Súmulas 5 e 7 deste Tribunal Superior, na medida em que, para se chegar ao raciocínio pretendido pela sociedade empresária, em sentido contrário à conclusão a que chegou o Tribunal de origem, necessário seria a interpretação de cláusulas contratuais e

o revolvimento do conjunto fático-probatório.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido.

TRF4 – APELAÇÃO CÍVEL 5014845-14.2012.404.7200/SC

RELATOR – JORGE ANTONIO MAURIQUE

Data de julgamento – 23/10/2013 – PRIMEIRA TURMA

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. BÔNUS SOBRE VENDAS. HOLD BACK.

Estão previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no seu art.1º, as hipóteses de receitas que integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, não estando incluídos em tais dispositivos legais os bônus sobre vendas e Hold Back, não se admitindo a extensão a essas verbas em razão da interpretação restritiva e literal prevista no art.111, I, do CTN.

Mantida a sentença no que considera que os incentivos sobre vendas e os hold backs são receitas que integram a base de cálculo da COFINS e da contribuição par o PIS.

### **JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

31. A recorrente sustenta a improcedência de juros sobre a multa de ofício.
32. Sobre o tema, o CARF já pacificou seu entendimento, ao emitir a Súmula CARF Nº 108, assim redigida, com efeitos vinculantes :

#### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

### **Conclusão**

33. Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini

